

第七节 房地产开发经营业务的所得税处理

【考点 4】房地产开发经营业务计税成本的核算方法 ★★

一、概念

计税成本是指企业在开发、建造开发产品（包括固定资产）过程中所发生的按照税收规定进行核算与计量的应归入某项成本对象的各项费用。

二、确定原则

成本对象是指为归集和分配开发产品开发、建造过程中的各项耗费而确定的费用承担项目。计税成本对象的确定原则如下：

1. 可否销售原则

（1）开发产品能够对外经营销售的，应作为独立的计税成本对象进行成本核算；

（2）不能对外经营销售的，可先作为过渡性成本对象进行归集，然后再将其相关成本摊入能够对外经营销售的成本对象。

2. 功能区分原则

开发项目某组成部分相对独立，且具有不同使用功能时，可以作为独立的成本对象进行核算。

3. 定价差异原则

开发产品因其产品类型或功能不同等而导致其预期售价存在较大差异的，应分别作为成本对象进行核算。

4. 成本差异原则

开发产品因建筑上存在明显差异可能导致其建造成本出现较大差异的，要分别作为成本对象进行核算。

5. 权益区分原则

开发项目属于受托代建的或多方合作开发的，应结合上述原则分别划分成本对象进行核算。

三、计税成本支出的内容

1. 土地征用费及拆迁补偿费

2. 前期工程费

3. 建筑安装工程费

4. 基础设施建设费

5. 公共配套设施费

6. 开发间接费

1. 土地征用费及拆迁补偿费

是指为取得土地开发使用权（或开发权）而发生的各项费用，**主要包括**土地买价或出让金、大市政配套费、契税、耕地占用税、土地使用费、土地闲置费、土地变更用途和超面积补缴的地价及相关税费、拆迁补偿支出、安置及动迁支出、回迁房建造支出、农作物补偿费、危房补偿费等。

2. 前期工程费

是指项目开发前期发生的水文地质勘察、测绘、规划、设计、可行性研究、筹建、场地通平等前期费用。

3. 建筑安装工程费

是指开发项目开发过程中发生的各项建筑安装费用。主要包括开发项目建筑工程费和开发项目安装工程费等。

4. 基础设施建设费

是指开发项目在开发过程中所发生的各项基础设施支出，主要包括开发项目内道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通讯、照明等社区管网工程费和环境卫生、园林绿化等园林环境工程费。

5. 公共配套设施费

是指开发项目内发生的、独立的、非营利性的，且产权属于全体业主的，或无偿赠与地方政府、政府公用事业单位的公共配套设施支出。

6. 开发间接费

是指企业为直接组织和管理开发项目所发生的，且不能将其归属于特定成本对象的成本费用性支出。主要包括管理人员工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、工程管理费、周转房摊销以及项目营销设施建造费等。

四、成本计算方法

1. 企业开发、建造的开发产品应按**制造成本法**进行计量与核算：
- (1) 直接成本和能分清对象的间接成本直接计
 - (2) 共同成本和不能分清负担对象的间接成本分配计。

【单选题】依据企业所得税的相关规定，房地产企业开发产品的成本计量与核算的方法是（ ）。 （2017 年）

A. 标准成本法
 B. 实际成本法
 C. 制造成本法
 D. 作业成本法

答案：C

解析：企业开发、建造的开发产品应按制造成本法进行计量与核算

五、非货币交易方式**取得土地使用权**的成本确定

方式		确认时点 (接受土地投资方)	成本确认金额
开发产品换土地权	本土地开发的产品	接受土地使用权时暂不确认其成本，待首次分出开发产品时	分出（应付）产品的公允价值+土地使用权转移税费+应付补价-应收补价
	其他土地开发的产品	投资交易发生时	
股权换土地权 (接受土地权投资)		投资交易发生时	该项土地使用权公允价值+土地使用权转移税费+应付补价-应收补价

- 六、除以下几项预提（应付）费用外，计税成本均应为实际发生的成本（**可以预提的三种情况**）：
1. 出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的，在证明资料充分的前提下，其发票不足金额可以预提，但最高不得超过合同总金额的 10%。
 2. 公共配套设施尚未建造或尚未完工的，可按预算造价合理预提建造费用。此类公共配套设施必须符合已在售房合同、协议或广告、模型中明确承诺建造且不可撤销，或按照法律、法规规定必须配套建造的条件。
 3. 应向政府上缴但尚未上缴的报批报建费用、物业完善费用可以按规定预提。物业完善费用是指按规定应由企业承担的物业管理基金、公建维修基金或其他专项基金。

【单选题】房地产企业出包工程未最终办理结算而未能取得全额发票的，在证明资料充分的前提下，可按发票不足金额预提费用作为计税成本，但最高不得超过合同总金额的比例是（ ）。 （2023 年）

A. 15%
 B. 5%
 C. 10%
 D. 20%

答案：C

解析：除规定的预提（应付）费用外，计税成本均应为实际发生的成本，若出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的，在证明资料充分的前提下，其发票不足金额可以预提，但最高不得超过合同总金额的 10%。

【单选题】下列关于房地产开发企业预提（应付）费用的企业所得税处理，正确的是（ ）。 （2011 年）

A. 部分房屋未销售的，清算相关税款时可按计税成本预提费用
 B. 公共配套设施尚未建造或尚未完工的，可按预算造价合理预提费用
 C. 向其他单位分配的房产还未办理完手续的，可按预计利润率预提费用
 D. 出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的，可按合同总金额的 30%预提费用

答案：B

解析：选项 AC：不能预提费用扣除。选项 D：出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的，在证明资料充分的前提下，其发票不足金额可以预提，但最高不得超过合同总金额的 10%。

七、其他规定

1. 企业单独建造的停车场所，应作为成本对象单独核算。利用地下基础设施形成的停车场所，作为公共配套设施进行处理。
2. 企业在结计税成本时其实际发生的支出应当取得但未取得合法凭据的，不得计入计税成本，待实际取得合法凭据时，再按规定计入计税成本。

【多选题】下列关于房地产企业成本核算与分配的税务处理，符合企业所得税相关规定的有（ ）。(2023年)

- A. 开发产品应按制造成本法进行计量与核算
- B. 企业单独建造的停车场所应作为成本对象核算
- C. 借款费用属于不同成本对象共同承担的，按建筑面积法进行分配
- D. 土地成本一般按占地面积法进行分配
- E. 利用地下基础设施形成的停车场所作为公共配套设施进行核算

答案：ABDE

解析：选项 BE：企业单独建造的停车场所，应作为成本对象单独核算，利用地下基础设施形成的停车场所，作为公共配套设施进行处理。选项 C：借款费用属于不同成本对象共同负担的，按直接成本法或按预算造价法进行分配。

【多选题】下列关于房地产开发企业成本、费用扣除的企业所得税处理，正确的有（ ）。(2016年)

- A. 企业利用地下基础设施建成的停车场，应作为公共配套设施处理
- B. 企业因国家无偿收回土地使用权形成的损失可按照规定扣除
- C. 企业支付给境外销售机构的销售费用不超过委托销售收入 20% 的部分准予扣除
- D. 企业单独建造的停车场所，应作为成本对象单独核算
- E. 应向政府上缴但尚未上缴的报批报建费用可以按规定预提

答案：ABDE

解析：选项 C：企业支付给境外销售机构的销售费用不超过委托销售收入 10% 的部分准予据实扣除。

【考点 5】 房地产开发经营业务特定事项的税务处理 ★

一、企业以本企业为主体联合其他企业、单位、个人合作或合资开发房地产项目，且该项目未成立独立法人公司的，企业向投资方（合作方、合资方）的分配按下列规定进行处理：

1. 分配开发产品

（1）企业在首次分配开发产品时，如该项目已经结计税成本，其应分配给投资方开发产品的计税成本与其投资额之间的差额计入当期应纳税所得额。

（2）如未结计税成本，则将投资方的投资额视同销售收入进行相关的税务处理。

2. 分配项目利润

（1）企业应将该项目形成的营业利润额并入当期应纳税所得额统一申报缴纳企业所得税，不得在税前分配该项目的利润。同时，不能因接受投资方投资额而在成本中摊销或在税前扣除相关的利息支出。

（2）投资方取得该项目的营业利润应视同股息、红利进行相关的税务处理。

二、企业以换取开发产品为目的，将土地使用权投资其他企业房地产开发项目的，按以下规定进行处理：

企业应在首次取得开发产品时，将其分解为转让土地使用权和购入开发产品两项经济业务进行所得税处理，并按应从该项目取得的开发产品（包括首次取得的和以后应取得的）的市场公允价值计算确认土地使用权转让所得或损失。